

Srovnání účtování a vykazování leasingu dle českých účetních předpisů a IFRS 16

Autorka: Hoang Dieu Hoa

Autorka ve své bakalářské práci zpracovala problematiku leasingu tak, jak je aktuálně řešen v českých předpisech a v IFRS 16, jehož povinná platnost začíná příštím rokem. Jako cíl práce si autorka stanovila popis způsobů úpravy leasingu podle těchto dvou norem a jejich srovnání.

Svou práci autorka rozdělila do pěti kapitol, úvodu a závěru. Prvá kapitola se zabývá obecnou charakteristikou leasingu, definuje leasing a stručně popisuje jeho historický vývoj. Ve druhé kapitole se autorka zaměřila na vymezení leasingu podle českých účetních předpisů a ve třetí podle IFRS 16. Ve čtvrté, jednostránkové kapitole, autorka shrnula významné rozdíly mezi českým řešením leasingu a řešením dle IFRS 16. Pátá kapitola, nazvaná „Praktická část“ na smyšleném příkladu ukazuje zaúčtování jednotlivých účetních operací souvisejících s leasingem podle obou vybraných norem, jak u nájemce, tak u pronajímatele a naznačuje jejich dopad na účetní výkazy.

Práce podává solidní přehled o aktuálním řešení problematiky leasingu podle výše zmiňovaných dvou norem a může tak být užitečná i pro praxi. Vylepšením práce by bývalo ještě mohlo být kvalitnější vymezení zásadních rozdílů od (v tomto roce stále platného) IAS 17 spolu s vypíchnutím konkrétních důvodů, které vedly k tomu, že proces, než byl přijat nový standard, trval více než 10 let.

Po obsahové stránce jde o práci, která prokazuje značnou erudici autorky. Kladně lze hodnotit zejména samostatnost při studiu dané problematiky, neboť na bakalářské stupni studie se IFRS do této míry nepřednáší. Pochválit lze i znalosti studentky, které v práci prezentuje i na praktické úrovni (tj. ve smyšleném příkladu).

Na druhou stranu je na tomto místě vhodné taktéž kriticky zmínit, že práce obsahuje i některé výkladové či formulační nepřesnosti, věcné chyby a přílišné zobecnění bez konkretizace, o co přesně se jedná. Jako příklady lze uvést:

- Str. 22, autorka **úbytek peněžních prostředků vykazuje v pasivech**; (*správně se jedná o snížení aktiv*);
- str. 23, „...kontrolovat **hodnotu nezaručené zbytkové hodnoty**, kterou **vypočetl z hrubé investice**...“ (*že je nezaručená zbytková hodnota součástí ocenění tzv. hrubé investice do leasingu neznamená, že z hrubé investice se nezaručená zbytková hodnota vypočítává*);
- str. 16, ad c), „... **se o zůstatkovou cenu zvýší kupní cena** majetku technického zhodnocení a pokračuje se v odpisování z této zvýšení pořizovací ceny“ (*zřejmě autorka myslela, že pořizovací cena u nájemce se pak vyčíslí jako součet kupní ceny předmětu leasingu a zůstatkové ceny technického zhodnocení*);
- v tabulkách na str. 13 až 15, stejně tak na str. 27 je vymezeno zaúčtování operací pouze obecnou položkou náklady/výnosy, bez bližší konkretizace;
- str. 23, „Pronajímatel musí v průběhu doby leasingu účtovat o finančních výnosech...“ (*ne vždy jsou to u pronajímatele výnosy finanční*);

- str. 29 autorka v tabulce srovnává rozdíly mezi českou legislativou a IFRS 16 a uvádí, že podle IFRS se vykazuje náklad/výnos jen ve finančním výsledku, ale *nájemce odpisy určitě neúčtuje do finančního výsledku, a v důsledku toho ani vliv leasingu (u nájemce) není pouze na finanční výsledek;*
- a další.

I v praktické části lze najít řadu nesrovnalostí:

- Str. 30 autorka uvádí 60. splátku, ale dále s ní pracuje jako s odkupní cenou předmětu leasingu (např. v tabulce na následující straně stanovuje zbytkovou hodnotu ve stejné výši), zároveň však počítá dobu leasingu na celých 5 let;
- odlišně pracuje s výpočtem odpisového plánu podle IFRS (přestože vychází ze stejného zadání příkladu), kde zbytkovou hodnotu v úvahu nebere (*zda má aktivum po 5 letech zbytkovou hodnotu není závislé na normě, podle které se účtuje*);
- str. 31 v tabulce 14 autorka zvyšuje odpisovou základnu s každým rokem o 1000 Kč (*zjevně chybně*);
- str. 32 a 33 výše krátkodobé pohledávky v příloze u pronajímatele se neshoduje s výší krátkodobého závazku vykazovaného v příloze nájemce; stejně tak dlouhodobá část pohledávky u pronajímatele se neshoduje s dlouhodobou částí závazku u nájemce, rozdíl autorka nekomentuje.

Po formální stránce nelze bakalářské práci téměř nic vytknout. Chvályhodné je, že se autorka nedopouští pravopisných chyb, překlepy se v práci téměř neobjevují. Práce je velmi pěkně upravená a je přehledná.

Bakalářská práce svým rozsahem splňuje požadavky kladené na práci tohoto typu. Seznam literatury je uveden obvyklým způsobem, množství použité literatury odpovídá rozsahu bakalářské práce.

Bakalářskou práci **studentky Hoang Dieu Hoa doporučuji k obhajobě**. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby při obhajobě studentka zaměřila svou pozornost na zodpovězení následujících **otázek**:

- 1) Blíže rozveďte, jak podle IAS 17 docházelo ke zkreslení vypovídací schopnosti rozvahy. Na které konkrétní finanční ukazatele bude mít přechod na IFRS 16 vliv (kromě Vámi zmiňovaného ukazatele EBIT) a zdůvodněte proč?
- 2) Vysvětlete, jakým způsobem má být oceněn předmět leasingu podle IFRS 16 u nájemce za předpokladu, že podle stávajícího standardu IAS 17 by se jednalo o operativní leasing, resp. za předpokladu, že doba pronájmu (byť bude delší než např. 2 roky), je významně kratší než doba ekonomické životnosti aktiva. Jaká bude vypovídací schopnost rozvahy za použití takového ocenění?
- 3) Na str. 21 i 29 píšete, že pronajímatel v rámci IFRS 16 rozlišuje mezi operativním a finančním leasingem. Vysvětlete, proč pronajímatel ano a nájemce ne? Dále vysvětlete, zda a případně jak se změní ocenění aktiva u pronajímatele podle IFRS 16 (oproti IAS 17) za stejných podmínek, jaké jsou vymezené v ot. 2. (tj. za předpokladu, že doba pronájmu aktiva, je významně kratší než doba ekonomické životnosti aktiva).

- 4) Na str. 30 zmiňujete, že pronajímatel (účtující podle českých předpisů) sestavuje odpisový plán s uvážením zbytkové hodnoty. Je v českých předpisech stanovena povinnost zahrnout do výpočtu odpisů zbytkovou hodnotu?

V Praze 8. 6. 2018

Ing. Marie Zelenková, Ph.D.
Katedra finančního účetnictví a auditingu

Název: Srovnání účtování a vykazování leasingu dle českých účetních předpisů a IFRS 16

Autor: Hoang Dieu Hoa

Vedoucí: Jana Roe, Ph.D., CPA

Oponent: Ing. Marie Zelenková, Ph.D.

V souvislosti s výše uvedeným posudkem hodnotím bakalářskou práci
Hoang Dieu Hoa stupněm

v ý b o r n ě a ž v e l m i d o b ř e

V Praze 8. 6. 2018

Ing. Marie Zelenková, Ph.D.
Katedra finančního účetnictví a auditingu